

KAMU MALİ YÖNETİM SİSTEMİNİN MALİ DİSİPLİN AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Doç. Dr. Recai AKYEL³⁶

Doç. Dr. İlhami

SÖYLER³⁷

ÖZET

Gerek küresel düzeyde, gerekse ulusal düzeyde yaşanan ekonomik krizlerin belli başlı nedenlerinden birisi de mali disipline yeterince önem verilmemesidir.

Mali disiplin dar anlamda, kamu gelirleri (kısaca vergiler) ile kamu harcamalarının birbirine denk olmasını ifade ederken, geniş anlamda kamu gelirleri ve kamu harcamaları ile kamunun varlıkları (devlet malları) ve yükümlülüklerinin (devlet borçları) maliye politikası bağlamında miktar ve bileşiminin, ekonomik amaçlar çerçevesinde yönetimini ifade eder.

Bu bağlamda mali disiplin, hükümetlerin ekonomik politikalarının temel amaçlarından birini oluşturmaktadır.

³⁶ Sayıştay Başkanı, baskan@sayistay.gov.tr

³⁷ Sayıştay Savcısı, isoyler@sayistay.gov.tr

1.GİRİŞ

Ekonomik istikrarın sağlanması, büyük ölçüde mali disiplinin sağlanması ile mümkün bulunmaktadır. Zira kamu gelir ve giderleri arasında oluşan açıklar nedeniyle ortaya çıkan mali disiplinsizlik, ülkelerin ekonomik ve mali yapısı için ciddi sorunlar oluşturmaktadır.

Gelişmiş ve gelişmekte olan birçok ülkede mali disiplin sağlanması amacıyla, iradi maliye politikaları veya kurala dayalı maliye politikaları (mali kural) uygulanmaktadır.

İster iradi maliye politikaları uygulansın, isterse kurala dayalı maliye politikaları uygulansın, amaç ve araçlar aynıdır. Ancak maliye politikalarının amacı mali disiplin sağlanması, araçları ise vergiler, harcamalar, kamunun varlıkları ve borçlarıdır.

Bu bağlamda, kamu mali yönetim sistemini yeniden şekillendiren 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun 1.maddesinde, kanunun amacının “kamu kaynaklarının etkili ve verimli bir şekilde elde edilmesi ve kullanılması için kamu bütçelerinin hazırlanması, uygulanması, mali işlemlerin muhasebeleştirilmesi, raporlanması ve mali kontrolü düzenlemek” olduğu belirtilmiştir. Aynı Kanunun 5.maddesiyle de kamu mali yönetiminin mali disiplini sağlayacağı öngörülmüştür.

Bu çalışmada, kamu mali yönetim sistemini oluşturan vergi yönetimi, harcama yönetimi, devlet malları yönetimi ve özelleştirme yönetimi ile kamu borç yönetiminin, mali disiplin sağlanması ve sürdürülmesi bağlamında analizi yapılarak, normatif açıdan öneriler sunulacaktır.

2. MALİ DİSİPLİN KAVRAMI

Mali disiplin kavramı, her ülkenin uyguladığı veya uygulamak istediği, ekonomik ve mali politikaların gelişimine göre farklılık gösterebilir. Zira mali politika araçları, vergilerden, özelleştirme uygulamalarına kadar çeşitlik gösterir.

Mali disiplin kavramı en geniş tanımıyla, bir devletin kamu maliyesi kapsamında kamu gelir ve giderlerinin birbirine denkliğini, yani bir mali yıl içinde kamu gelirlerinin kamu giderlerini finanse edebilmesini ifade eder. (Çavuş, 2006:2).

Ne var ki, günümüzde en gelişmiş ülkelerde bile bu denklik nadiren sağlanmaktadır. Zira açık bütçe politikası uygulaması gereği veya savaş ve doğal afetler gibi olağanüstü olayların bir sonucu olarak da denklik sağlanamayabilir. Bu nedenlerle son yıllarda daha esnek bir tanımlama ihtiyacı doğmuştur.

Esnek tanımlamaya göre mali disiplin, ihtiyatlı açık ve ihtiyatlı borç düzeylerinin oluşturulup ardından bu düzeylerin sürdürülmesini ifade etmektedir (Günay, 2007:7). Bu tanım finanse edilebilir kamu faaliyetlerinin hacmini göstermesi açısından önemli sayılmaktadır.

3. MALİ KURALIN MAHİYETİ

1929 ekonomik krizi, Keynesyen açık bütçe politikaları ve Abba Lerner'in fonksiyonel maliye yaklaşımı çerçevesinde genişletici maliye politikaları ile aşılmaya çalışılmıştır. Zira, kriz büyük ölçüde ekonomide reel bir daralma ve durgunluğa işaret ediyordu.

Böyle bir konjonktürel durum karşısında, iradi maliye politikası olarak bilinen genişletici politikalar uygulanmıştır. İradi maliye politikaları, hükümetlerce mali disiplin sağlanmasında uygulanan selektif karakterli önlemlerdir. Genişletici bir özelliğe sahip iradi maliye politikaları 21. yüzyılın başlarından itibaren yerini kurala dayalı maliye politikası olarak tezahür eden mali kural uygulamalarına bırakmıştır. Zira, iradi maliye politikaları sonucu enflasyonist bir süreç başlamıştır. Bunu müteakip, pratik tecrübelerin kazandığı teorik bulguların aksine tedavisi bugüne dek keşfedilemeyen stagflasyonist bir döneme geçilmiştir. Bu dönemin özelliği, işsizlik ve durgunluk içinde enflasyonist bir sürecin birlikte hüküm sürüyor olmasıdır. Bu sürecin kontrol altına alınabilmesi için parasal sıkılaştırma (Moneterist yaklaşım) yanında, selektif maliye politikaları ön plana çıkmıştır.

3.1.Mali Kuralın Tanımı ve Amaçları

Mali kural, esas itibarıyla maliye politikası araçları üzerine konulmuş **sürekli** ve **sayısal** sınırlamaları akla getirir. Bu olguda iki noktaya vurgu yapılmaktadır. Kural sürekli bir niteliğe sahip olmalı ve somut biçimde bir gösterge belirlenmelidir (Turan, 2011:29).

O halde mali kural kavramını, makro ekonomik anlamda, mali performans göstergelerine konulan sürekli ve somut göstergeler şeklinde tanımlamak mümkündür.

Mali kuralın en belirgin özelliği, ihtiyari müdahaleleri ortadan kaldırarak makroekonomik politikaların yürütülmesinde kredibilite sağlamasıdır (Şevik, 2008:50).

Mali kural, maliye politikası araçları olan, vergileme, kamu harcamaları, borçlanma ve kamu varlıklarına ilişkin uygulamalara bir takım sınırlamalar getirilerek ekonomik ve mali dengede oluşabilecek muhtemel dalgalanmaları bertaraf etmek için gündeme getirilmiştir (Söyler-1, 2009:33). Söz gelimi, kamu varlıkları net pozisyonunda yukarı bir tırmanış, harcamalar üzerinde bir gelir hedefinin ortaya konulduğunu ifade eder (Çolak,2010:49). Mali kuralın amaçları ise kısaca şunlardır:

3.1.1.Mali Disiplin ve İstikrarın Tesis Edilmesi

Bir ülkede ekonomik istikrar, büyük ölçüde mali disipline bağlıdır. Kamu harcamalarının sürekli olarak artırılması, vergilendirme yetkisinin keyfi ve takdiri olarak kullanılması, iç ve dış borçlanma konusunda aşırıya kaçılması mali disiplinsizliğe yol açmaktadır. Artan vergi yükü toplam tasarruf-yatırım düzeyini azaltarak büyümeyi engellemekte, ayrıca kayıt dışı ekonomiye yol açmaktadır. Artan borç yükü ise devleti faiz batağına doğru sürüklemektedir. Bu durum üretim ekonomisinin daralmasına, rant ekonomisinin ise genişlemesine neden olmaktadır (Aktan vd. 2010:460). Mali kural bu noktada bir süzgeç rolü üstlenmektedir.

3.1.2.Makroekonomik İstikrarın Sağlanması

Sınırsızca ve sorumsuzca kullanılan maliye politikası araçları, amacından sapmak suretiyle makroekonomik istikrarı olumsuz yönde etkilemektedir. Mali kural uygulamaları politikacıları sınırlayarak mali istikrarın yanında ekonomik istikrarın sağlanmasına katkıda bulunacaktır.

3.1.3.Devletin Ekonomideki Ağırlının Sınırlandırılması

Devletin ekonomideki ağırlının artması, kamu gelir ve giderleri arasındaki dengesizlik, mali istikrarsızlık, borçlanma ihtiyacının artması gibi olumsuzluklar dışında, rüşvet, rant kollama gibi politik sorunlar da doğurmaktadır. Mali kurallar, bu noktada sürekli genişleme ve büyüme eğiliminde olan devletin ekonomik olarak kontrol altına alınması için bir araç olmaktadır (Turan, 2012:46).

3.1.4.Mali Sürdürülebilirliğin Temini

İyi tasarlanmış ve başarılı bir şekilde uygulanan mali kurallar mali sürdürülebilirliği olumlu yönde etkileyebilir. Özellikle koalisyon hükümetlerinde, koalisyonu oluşturan partilerin ekonomik ve mali politikalar konusunda farklı yaklaşımlara sahip olması gibi nedenlerle istikrar programları kesintiye uğramaktadır. Mali kural uygulamaları bu olumsuzlukların bertaraf edilmesi için bir araçtır.

3.1.5.Toplam Piyasa Üretimini Artırılması

Yurttaşlar üzerine konulan vergi yükünün sınırlandırılması, harcanabilir (ve yatırım yapılabilir) özel tasarrufları artırdığından, ekonomik refah düzeyini yükseltecektir. Bu noktada vergilendirmeye ilişkin sınırlandırmalar önemli bir rol üstlenecektir. Toplanan vergiler, devletçe verimsiz alanlarda kullanılırken, fertler tarafından yatırıma kanalize edilmektedir.

3.1.6.Yurttaş Memnuniyetinin Artırılması

Devletin sunmuş olduğu kamu hizmetlerinin bir maliyeti vardır. Bu maliyet büyük ölçüde vergilerle karşılanır. Vergi yükünün sürekli artışı vatandaşların kamu hizmetine ve devlete olan bakış açısını olumsuz yönde etkilemektedir. Mali kurallar vergilendirmeye sınırlar getirmek suretiyle bu memnuniyetsizliğin ortadan kaldırılmasını sağlayabilir (Turan, 2012:47).

3.2.Mali Kuralın Avantajları

Mali kural, hükümetlerin orta vadede mali disiplinle ilgili olarak alacağı kararlarda hangi sınırlar içinde davranabileceğini belirleyen kurallardır.

Günümüzde bu kurallar, genel olarak Maastricht Kriterleri şeklinde tezahür etmektedir. Mali kuralın avantajlarını aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür (Söyler-2, 2010:49):

- Siyasetin, ekonomi biliminin öngördüğü metod ve varsayımlara dayalı olarak yürütülmesine yardımcı olur.
- Politik süreçte alınan kararların anayasal iktisat perspektifinde değerlendirilmesine imkan verir.
- Makroekonomik istikrarın (tam çalışma, fiyat istikrarı, büyüme ve gelir dağılımı) sağlanmasına ve korunmasına katkıda bulunur.
- Hükümet politikalarının güvenilirliğini ortaya koyar.
- Negatif dışsallıklardan (bir ülkenin mali uygulamalarından, ortağı bulunduğu veya aynı ekonomik entegrasyon içinde bulunduğu diğer ülkelerin olumsuz etkilenmesi) korunmayı sağlar.
- Ekonomik bütünleşmelere (AB gibi) girişi kolaylaştırır.
- Mali sürdürülebilirliği (istikrarı ve disiplini) temin eder.

3.3. Mali Kuralın Dezavantajları

Mali kural uygulamasının yukarıda sıralanan önemli avantajları bulunmaktadır. Gerçekten de maliye politikası araçları üzerinde hukuki bir temele dayandırılmış süreklilik gösteren sınırlamaları içeren mali kural uygulamalarının, denk bütçe kuralı, borç sınırlandırma kuralı, kamu harcamaları kuralı ve vergi kuralı gibi mali disiplin sağlanmasında kullanılan enstrümanları bulunmaktadır (Günaydın-Eser, 2009:55). Mali kuralın dezavantajları aşağıda belirtilmiştir (Söyler-2, 2009:50):

3.3.1. Kamu Harcamalarının Esnek Olmaması

Özellikle az gelişmiş ülkelerde ve gelişmekte olan ülkelerde, sınırlı kaynaklar yüzünden kamu harcamaları yeterli esnekliğe sahip değildir. Bu harcamalarda kısıntı yapmaya çalışmak ancak yatırım harcamalarını azaltmakla mümkündür. Zira anılan ülkelerde kaynak yetersizliği yüzünden bütçenin önemli bir kısmı personel ve diğer cari harcamalara tahsis edilmekte, yatırımlara çok az kaynak ayrılmaktadır. Personel ve cari harcamalara dokunulmadığı için yatırım harcamaları bu uygulamadan daha fazla etkilenmektedir. Yatırım harcamalarının azaltılması ise üretim, büyüme,

istihdam gibi makroekonomik dengeleri bozmakta, işsizliği artırmakta ve gelir dağılımında adaletsizliğe yol açmaktadır.

3.3.2. Kamu gelirlerinin esnek olmaması

Az gelişmiş veya gelişmekte olan ülkelerde kamu gelirlerinin önemli bir kısmını oluşturan vergi gelirleri de yeterli esnekliğe sahip değildir. Bu ülkelerde genel olarak ekonomik yapı zayıf, vergi gelirleri yetersizdir. Vergi gelirlerini arttırmak ancak dolaylı vergiler üzerindeki vergi oranlarının arttırılması ile mümkündür. Dolaylı vergi artışı ise, adaletsiz oluşu nedeniyle toplumda oluşturduğu hoşnutsuzluklar yanında, mal ve hizmet fiyatlarının artışı yüzünden efektif talebi (tüketimi) azaltarak durgunluğa sebep olmaktadır. Bu yüzden mali kural uygulamasının vergi kuralı aracı, beklenen faydayı temin etmeyeceği gibi önemli dezavantajlar da doğurabilmektedir.

3.3.3. Ekonomik belirsizliklerin var olması

Ekonomideki istikrarsızlıklar bazen tek yanlı cereyan etmemektedir. Yani salt ekonomik durgunluk veya bunun tam tersi, enflasyonist bir süreç kimi defa birlikte bulunmaktadır. Söz gelimi, ülkede kronik veya akut bir işsizlik hüküm sürerken, mal ve hizmet fiyatları da maliyet artışları yüzünden artış göstermektedir. Stagflasyon olarak adlandırılan bu hastalık özellikle az gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeleri derinden etkilemektedir. Mali kural uygulamasında, ekonomideki istikrarsızlığın bir tarafı tedavi edilmeye çalışılırken, diğer taraf tümüyle kronik hale gelebilir. Mali kural uygulaması bu yönüyle dezavantajlar oluşturmaktadır.

3.3.4. Dışsal Şoklara Karşı Yetersiz Kalması

Günümüzde özellikle küreselleşmenin etkisiyle, ulusal ekonomiler uluslar arası küresel ekonomilerin tesirinde kalmaktadır. Milli sınırlar içinde alınan ve mali kurallar içeren kararlar, dışarıdan gelen dışsal şokları kolayca massedememektedirler. Sözgelimi, 2008 yılında başlayan ABD merkezli ekonomik kriz, bazı az gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeleri daha fazla etkilemiştir. Görülüyor ki mali kural uygulaması negatif dışsallıklara karşı yeterli güvenceyi sağlayamamaktadır.

3.3.5. Borç Sınırlandırılmasına Karşı Yeterli Alternatif Oluşturulamaması

Mali kural uygulamasının en önemli araçlarından birisi borçlanmaya sınır getirilmesidir. Borçlanmanın alternatifi ise doğal olarak vergilemedir. Oysa yukarıda değinildiği üzere, az gelişmiş veya gelişmekte olan ülkelerde vergi tabanı zayıftır. Dolayısıyla borçlanmaya sınır koymak bu ülkeler için hiç de kolay değildir. Kaynak-yatırım-üretim üçgeninde odaklanan ve ekonomide kısır döngü olarak nitelenen bu olgu kolayca bertaraf edilmediğinden mali kural uygulanamaz. Bu yönüyle de mali kurallar dezavantajlar içermektedir.

3.4. Türkiye’de Mali Kural Benzeri Düzenlemeler

Günümüzde devlet, klasik (geleneksel) sayılan kamu hizmetlerini yürütmek yanında, bir otorite olarak normatif (olması gereken) idealleri de gerçekleştirmek peşinde koşmaktadır (Tosun, 2007:7). Devlet bu amaçlarını gerçekleştirirken maliye politikası araçlarından geniş ölçüde yararlanmaktadır. Ancak bu araçları kullanırken, mali kural ve benzeri sınırlamaları da dikkate almak durumundadır. Ülkemizde, kamu mali yönetim sisteminde mali kural uygulaması, yasal bir temele kavuşturulmamış olsa bile, örtük mali kural olarak nitelendirilebilecek, mali kural benzeri düzenlemeler bulunmaktadır. Bunlar aşağıda kısaca açıklanmıştır (Turan,2011 :42-45).

3.4.1.Yasama Organını Sınırlayan Düzenlemeler

Anayasa’nın 162.maddesine göre bütçe kanun tasarılarının TBMM genel kurulunda görüşülmesi sırasında milletvekilleri ödenekleri (giderleri) arttırıcı veya gelirleri azaltıcı tekliflerde bulunamamaktadırlar. Anayasa’nın 163. maddesine göre de cari yıl veya ileriki yıl bütçelerine mali

yük getirecek nitelikteki kanun tasarı ve tekliflerinde belirtilen giderleri karşılayacak mali kaynağın gösterilmesi zorunlu bulunmaktadır.

3.4.2.Yürütme Organını Sınırlayan Düzenlemeler

Anayasa'nın 163. maddesine göre, merkezi yönetim bütçesiyle verilen ödenekler, harcanabilecek miktarın sınırını göstermektedir. Bu maddeye göre, Bakanlar Kuruluna, bu sınırın aşılabileceğine yönelik bütçe kanununa hüküm konulamayacağı gibi, Bakanlar Kurulu'na kanun hükmünde kararnamele bütçede değişiklik yapma yetkisi de verilmemektedir (Söyler-3, 2007:12).

3.4.3. Borçlanmayı Sınırlayan Düzenlemeler

4749 sayılı Kamu Finansmanı ve Borç Yönetiminin Düzenlenmesi Hakkında Kanun'un, 5.maddesine göre, mali yıl içinde, bütçe kanununda belirtilen başlangıç ödenekleri toplamı ile tahmin edilen gelirler arasındaki fark miktarı kadar borçlanmaya izin verilmiştir. Ancak borç yönetiminin ihtiyaçları ve gelişimi dikkate alınarak bu limitin yıl içinde en fazla %5 oranında artırılması mümkündür. Bunun da yeterli olmadığı durumlarda ilave %5 oranında bir artışın, Hazine Müsteşarlığının görüşü, ilgili Bakan teklifi üzerine Bakanlar Kurulu kararı ile gerçekleştirilmesine izin verilmiştir.

Bütçenin denk olması halinde de borçlanmanın anapara ödemesinin en fazla %5 oranında artırılması da imkan dahilindedir.

3.4.4. Bütçelerin Hazırlanması ve Uygulanmasını Sınırlayan Düzenlemeler

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun 17.maddesine göre, gelir ve gider tekliflerinin hazırlanmasında, orta vadeli program ve orta vadeli mali planda belirlenen temel büyüklükler ve ilkeler yanında kalkınma planı ve yıllık program öncelikleri ile kurumun stratejik planlar çerçevesinde belirlenmiş ödenek tavanları dikkate alınacaktır.

Aynı Kanunun 20.maddesine göre de, bütçe ödenekleri, Maliye Bakanlığınca belirlenecek esaslar çerçevesinde, nakit planlaması da dikkate alınarak vize edilen ayrıntılı harcama programları ve serbest bırakma oranları ile finansman programları çerçevesinde kullanılmaktadır. Bu maddeye göre, cari yılda kullanılmayan ödenekler yılsonunda iptal edilmekte, genel veya kısmi seferberlik, savaş ilanı ve benzeri olağanüstü hallerde, savunma ve güvenlik birimlerinin ödeneklerinin %15'ine kadar ek harcama yapılması mümkündür.

3.4.5. Faiz Dışı Fazla Verilmesine Yönelik Düzenlemeler

60.Hükümet tarafından hazırlanan Mali Kural Kanunu Tasarısı, kanunlaşmamış olmakla birlikte, TBMM'ye sunulan Bütçe Kanunu Tasarısı eklerinde (Bütçe gerekçesi gibi) ve sunumlarında belirli oranlarda faiz dışı fazla oluşturma niyetleri ve öngörülerine yer verilmektedir.

4.KAMU MALİ YÖNETİM SİSTEMİNİN MALİ DİSİPLİN AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Mali disiplin ve mali disiplin sağlanması için gerekli olan maliye politikalarının belirlenme ihtiyacı, hem gelişmiş hem de gelişmekte olan ülkeler açısından bir gerekliliktir. Bu açıdan mali disiplin kavramı, kamu mali yönetim reformlarının en başta gelen unsuru olarak kabul edilmektedir. Hatta mali disiplin sağlanmasının günümüzde kamu mali yönetiminin sürekli ve vazgeçilmez amaçları arasında yer aldığı görülmektedir (Kesik, 2006:35).

Öte yandan mali disiplinin sağlanması ve sürdürülmesi de bu amaca yönelik etkin bir kamu mali yönetim sisteminin oluşturulmasını zorunlu kılmaktadır. Mali disiplinin sağlanmasında ve sürdürülmesinde ülkemizin kamu mali yönetim sisteminin temel unsurları normatif açıdan değerlendirilmeye çalışılmıştır.

4.1.Vergi Yönetimi ve Mali Disiplin

Kamu mali yönetim sisteminin temel unsurları arasında yer alan vergi yönetimi, vergi hukuku ve vergi sistemi uygulamalarından oluşmaktadır.

4.1.1.Vergi Hukuku ve Mali Disiplin

Vergilemenin şekli (biçimsel) yönünü vergi (usul) hukuku (temel vergi kavramları, mükellefin ödevleri, vergi denetimi, cezalar, vergi icra ve yargılama düzeni gibi) teşkil eder. Vergi hukukunun belli başlı aksaklıkları ile bunların düzeltilmesine yönelik önlemler aşağıda özetle sıralanmıştır:

- Vergi usul hükümleri farklı vergi yasaları ile düzenlendiğinden etkinsizliğe yol açmaktadırlar. Söz gelimi, temel vergi kavramları (tarh, tahakkuk, tahsil, tebliğ, mükellefin ödevleri, vergi denetimi, cezalar) Vergi Usul Kanunu ile, ödeme, icrai takibat ve benzeri düzenlemeler Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunla, vergi yargılaması ise İdari Yargılama Usulü Kanunu ile hayata geçirilmiştir. Aynı kavram ve müesseseler (örneğin. Ödeme, tahsilat) hem Vergi Usul Kanununda, hem de Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunda düzenlenmiştir. Bu açıdan her iki kanunun tek kanunla yeniden düzenlenmesi yoluna gidilmelidir.
- Vergi Usul Kanununda, geniş ölçüde mükellefin ödevlerine yer verilmişken, mükellef haklarına hiç değinilmemiştir. Gelir İdaresi Başkanlığınca kamuoyuna duyurulan “Mükellef Hakları Bildirgesi”nin bir niyet beyanından öte, hukuki bir geçerliliği bulunmamaktadır. Bunun yasal bir zemine kavuşturulması gerekir. Zira mali haklara riayet edilmemesi yüzünden dürüst mükellefler cezalandırılmaktadır (Özbilen, 2009).
- Takdir Komisyonlarının, matrahları çok düşük ve subjektif belirlemeleri devletin mali kaybına yol açmaktadır. Kararların objektif ve gerçeğe yakın olabilmesi için bu komisyonların emrine yeterli sayıda gelir uzmanı verilmelidir (Söyler-4, 2007:176).
- Nakit hareketleri kontrol altına alınmalıdır. Bunun için, ödemeler, tahsilatlar, çekler ve senetlerin vergisel boyutlarının vergi idaresinin bilgisine dahil edilmesi sağlanmalıdır. Bunun sağlanması için kredi kartı kullanımı yaygınlaştırılmalı, e-ticareti kavrayıcı yöntemler geliştirilmelidir (Yavuz, 2007).
- Vadesi gelmiş vergi alacaklarının haciz ve benzeri formalitesi uzun yollara girilmeden mükellefin cari hesaplarından resen tahsili yoluna gidilmelidir.

4.1.2.Vergi Sistemi ve Mali Disiplin

Vergilemenin maddi yönünü teşkil eden vergi sisteminin, ülkemizde mali disiplini sağlayacak bir esneklikte ve yapıda olmadığını belirtmek gerekir. Zira, gelir, servet ve harcama vergilerinden oluşan Türk vergi sistemi, fiskal ve ekstra fiskal fonksiyonlarını yerine getirememektedir. Türk vergi sisteminin belli başlı aksaklıkları ile çözüm önerileri aşağıda özetle sıralanmıştır:

- Yeniden düzenleme çalışmaları yapılan gelir vergisinde, gelir kavramı yeniden tanımlanarak, halen gelir kavramına girmeyen, jübile hasılatı, şans oyunları ve hediyeler de vergilendirilmelidir (Serdar, 1998).
- Mükabiliyet esasına göre uygulananlar hariç, vergi sistemindeki muafiyet ve istisnalar kaldırılmalıdır. Zira bunlar kayıt dışılığı kamçulamaktadır. Vergi kanunları dışındaki kanunlarla yapılan, ekleme ve değişikliklerin önlenmesi için yeni anayasada vergi, resim, harç ve benzeri yükümlülüklerin vergi kanunları ile konulup kaldırılacağı ve değiştirileceği hüküm altına alınmalıdır (Arslan-Dede, 2008:12).
- Gelirin tam olarak kavranabilmesi için, gelir-harcama, gelir-servet kıyaslamasına imkan verecek oto kontrol müesseseleri getirilmelidir.
- Mükellefin, eğitim, sağlık, gıda, giyecek, yiyecek ve yakacak giderlerinin tamamı gelirden indirilmelidir (MÜSİAD, 2007:40).
- Kurumlar vergisi kaldırılarak, gelir vergisi ile birleştirilmelidir.
- KDV’de ayrımcı vergileme rejimleri düzeltilmelidir. Örneğin, vakıf üniversitesi öğrencilerinin ödediği harçlardan alınan KDV kaldırılmalıdır.
- ÖTV oranları yüksek olduğundan düşürülmelidir.
- Yeterli hasılatı sağlayamadığı gibi, mükellefler açısından da formaliteleri çok olan veraset ve intikal vergisi, damga vergisi, banka ve sigorta muameleleri vergisi ve bazı harçlar kaldırılmalıdır. Zira bunlar kırtasiyeciliği artırmakla kalmayıp yatırımları da olumsuz etkilemektedir (Duran, 2011:111). Bunların yerine finansal işlemler vergisi getirilmelidir.

4.2.Harcama Yönetimi ve Mali Disiplin

Ülkemizde kamu harcama yönetimi, bütçeleme, muhasebeleştirme, raporlama ve denetim unsurlarından oluşmaktadır.

4.2.1.Bütçeleme ve Mali Disiplin

Mali disiplinin sağlanması ve sürdürülmesi bağlamında ülkemizde bütçeleme alanında görülen aksaklıklar ve bunlara yönelik çözüm önerileri aşağıda özetle sıralanmıştır (Söyler-5, 2006:295):

- 5018 sayılı Kanunla bütçe kapsamı genişletilmekle birlikte önemli ölçüde kamu kaynağı kullanan TOKİ, TRT, TMSF, Milli Piyango İdaresi ve Spor Toto Teşkilatı ile bütçe dışı fonların (Özelleştirme Fonu, Savunma Sanayi Destekleme Fonu, Tanıtma Fonu, Destekleme ve Fiyat İstikrar Fonu, İşsizlik Fonu), kapsam dışı tutulması ve döner sermaye uygulamalarının devam etmesi bütçe birliği açısından olumsuzluk teşkil etmektedir.
- Çok yıllık bütçeleme, stratejik planlama ve performans esaslı bütçeleme gibi tekniklerin benimsenmesi, bütçelerle kalkınma planları, yıllık programlar ve stratejik planlar arasındaki bağın kurulması olumlu değişimleri ifade etmekle birlikte, bunları koordine edecek birimler arasındaki bölünmelerin (Maliye Bakanlığı, Kalkınma Bakanlığı, Hazine Müsteşarlığı ve bunların alt birimleri) rasyonel kaynak dağılımını da olumsuz etkilemektedir.

Söz konusu aksaklıkların giderilmesi mali disiplin açısından önemli sayılmaktadır. Zira orta vadeli harcama sisteminin temel hedefi, kamu harcamalarında mali disiplini sağlamaktır (Erüz, 2005:59).

4.2.2.Muhasebeleştirme ve Mali Disiplin

Mali disiplin sağlanması ve sürdürülmesi bağlamında ülkemizde muhasebeleştirme alanında görülen aksaklıklar ve bunlara ilişkin çözüm önerileri aşağıda özetle sıralanmıştır (Söyler-6, 2006:54):

- Devlet mallarının, devlet muhasebesi sistemine alınmakla birlikte, özellikle taşınmaz malların henüz envanterinin çıkarılmaması ve değerlerinin tespit edilememesi bu alanda önemli bir zafiyet teşkil etmektedir. Bunların devletin bilançosunda görülmesi halinde, ülkemizin kredibilitesine önemli katkısı olacaktır.
- Devlet muhasebesinde birlik sağlanmasının önemli olduğu, ancak devlet muhasebesinin ticari muhasebe ile uyumlaştırılmasının, fayda-maliyet ve performans analizleri açısından önemli yararlar sağlayacağı düşünülmektedir.

4.2.3.Raporlama ve Mali Disiplin

Mali disiplin sağlanması ve sürdürülmesi bağlamında ülkemizde raporlama alanında görülen aksaklıklar ve bunlara ilişkin çözüm önerileri aşağıda özetle sıralanmıştır (Söyler-Çolak, 2012:154):

- Kamu mali yönetim sistemi, saydamlık ve hesap verilebilirlik gibi çağdaş ilkelerin benimsenmesi temelinde raporlama anlayışını kabul etmekle birlikte, düzenleyici ve denetleyici kuruluşların bu kapsam dışında tutulması bir zafiyet oluşturmaktadır. Bu aksaklığın giderilmesi gerekmektedir.
- Raporlama anlayışına geçilmesi olumlu olmakla birlikte sadece muhasebeden elde edilen verilerin yayınlanması yeterli olmayıp, bunların uluslar arası standartlara uygun, genel kabul görmüş rasyolar yardımıyla analiz edilmesi de gerekmektedir (Kızılkaya-Adanır, 2010:48).
- Gerek ilgili idarelerce gerekse Maliye Bakanlığı ve Sayıştay tarafından düzenlenen raporların değerlendirilmesi için TBMM’de özel bir ihtisas komisyonunun kurulması da önem taşımaktadır.

4.2.4.Denetim ve Mali Disiplin

Ülkemizde mali disiplin sağlanması ve sürdürülmesi bağlamında denetim alanında görülen aksaklıklar ve bunlara yönelik çözüm önerileri de aşağıda özetle sıralanmıştır (Akyel-Söyler, 2010:19):

- 5018 sayılı Kanun yürürlüğe girinceye kadar, kamu harcamalarının, isteğe bağlı olarak, herhangi bir organizasyonel model öngörmeyen bir yapı içinde yapılan denetimlerin, iç kontrol (ön mali kontrol ve iç denetim) şeklinde, periyodik ve bir düzen içinde kurumsallaştırılması son derece önemli bulunmaktadır. Ancak, iç denetçilerin üst yönetici ile organik bağ içinde (atama, terfi ve disiplin gibi) olmaları iç denetimin objektif ve doğruluğuna kuşku düşürmektedir. Bunun önlenmesi için kamu idarelerindeki iç denetçilerin tümü bağımsız bir kurula bağlanmalıdır. Ayrıca denetim elemanlarının eğitim düzeyleri yükseltilerek çağdaş standartlara ulaşmaları sağlanmalıdır (Polat, 2003:76).
- Gerek 5018, gerekse 6085 sayılı Kanunlarla görev alanı hem nicel hem de nitel olarak artan Sayıştay’ın kurumsal kapasitesinin artırılarak denetçilerin sayı ve niteliklerinin artırılması, mühendislik, mimarlık, çevre gibi alanlarda da denetçi istihdamına gidilmelidir.

4.3.Devlet Malları Yönetimi, Özelleştirme Yönetimi ve Mali Disiplin

4.3.1.Devlet Malları Yönetimi ve Mali Disiplin

Mali disiplin sağlanması ve sürdürülmesi bağlamında devlet malları (milli emlak) yönetimi alanında görülen aksaklıklar ve bunlara ilişkin çözüm önerileri aşağıda özetle sıralanmıştır (Söyler-8, 2005:312-319):

- Ülkemizde devlet mallarına ilişkin, hem mevzuat anlamında hem de örgütsel yapı anlamında büyük bir dağınıklık vardır. Bu durum devlet mallarının korunmasını, izlenmesini ve bunlardan yararlanılmasını zorlaştırmaktadır. Bunun için ABD ve Fransa’da olduğu gibi, genel bir devlet malları kanununa ihtiyaç olduğu gibi devlet mallarının idaresi konusundaki örgütsel dağınıklığın

(Maliye Bakanlığı, Orman ve Su İşleri Bakanlığı, Çevre ve Şehircilik Bakanlığı TOKİ, Tapu İdareleri ve diğer kamu idareleri) giderilmesi gerekmektedir.

- Devlet mallarından finansal açıdan yeterli düzeyde yararlanılamamaktadır. Zira bunların tam olarak envanter ve değerlendirilmeleri yapılamamıştır. Bu nedenle devlet malları henüz devletin bilançosunda görünmemektedir. Bu malların devletin bilançosunda görünmesi uluslar arası kuruluşlar nezdinde ülkemizin kredi notunu yükseltecektir. Çünkü kamusal kıymetler günümüzde ülkelerin toplam varlıklarının büyük bir bölümünü temsil etmektedirler (Tanzi-Prakash, 2006).
- Devlet malları şimdiye dek geleneksel değerlendirme yöntemleri olan satış, kiraya verme ve irtifak hakkı tesisi yöntemleriyle ya da bu malların işgale uğraması halinde ecri misil yöntemiyle değerlendirilmektedir. Bunlardan özellikle finansal açıdan gereği gibi yararlanabilmek için alternatif değerlendirme yöntemleri olan gayrimenkul yatırım ortaklığı, yap-işlet-devret modeli, finansal kiralama, işletme hakkı devri ve gelir ortaklığı senedi ile kira sertifikası (sukuk-u icara) yöntemlerine de imkan tanıyan hukuki düzenlemelerin hayata geçirilmesi elzem bulunmaktadır.

4.3.2.Özelleştirme Yönetimi ve Mali Disiplin

Mali disiplin sağlanması ve sürdürülmesi bağlamında özelleştirme yöntemine yönelik aksaklıklar ve bunlara ilişkin öneriler aşağıda özetle sıralanmıştır:

- Ülkemizde özelleştirme uygulamaları başından beri, bütçe finansmanı kaygısından uzak olarak sürdürülmüştür. Gerçekten de birkaç istisna dışında, özelleştirmeden sağlanan gelirler, işten çıkma tazminatları ve özelleştirilen kuruluşun borçlarına sarf edilmiştir. Özelleştirmeden finansal amaçlı yararlanılamamasının en önemli nedeni, özelleştirmenin koşullarının oluşturulamaması ve zamanın iyi seçilememesidir. Ülkemizde şu ana kadar rasyonel bir özelleştirme stratejisi oluşturulamamıştır (Akalin, 2003:284).
- Özelleştirmeye karşı kamuoyunun önemli bir kısmının endişeleri devam etmektedir. Bu durum idarede ve yargı organlarında da mevcuttur. Söz konusu kuşkuvarın bertaraf edilebilmesi ve direncin yumuşatılması için Özelleştirme İdaresinin, kapsama alınan kuruluşların idari, mali ve teknik kapasitesini kamuoyuna iyi anlatılması gerekir.
- Gerek 233 sayılı KHK’de, gerekse 3046 sayılı Kanunda, İDT ve KİK ayrımı rasyonel esasa göre yapılmamıştır. Söz gelimi TEKEL, KİK olarak tasnif edilmiştir. Oysa KİK, tekel niteliğinde kamu hizmeti sunan kuruluşlardır. Tütün ve içki üretimini kamu hizmeti sayan bu tasniften kaçınılarak, bu tür kuruluşların mülkiyet devri (satış) yoluyla elden çıkarılması gerekir. Zira mevcut düzenlemelere göre KİK’ler satılamamaktadır.

4.4.Kamu Borç Yönetimi ve Mali Disiplin

Mali disiplin sağlanması ve sürdürülmesi bağlamında kamu borç yönetimi alanında görülen aksaklıklarla bunlara ilişkin çözüm önerileri ise aşağıda özetle sıralanmıştır (Söyler-9, 2007:41):

- Borçlanma tekniğine yönelik olarak, risk analizine dayalı, şeffaf, hesap verebilir bir anlayışa ihtiyaç duyulmaktadır. Son yıllarda risk analizine dayalı borçlanma tekniğine geçilmekle birlikte risk araçlarının kullanımında bir takım engeller ve sınırlamalar bulunmaktadır. Şöyle ki risk tanımlarının doğru yapılması, risk derecelerinin tespiti ve borçların kullanılmasında fayda-maliyet analizleri yapılması gerekmektedir.
- Borçlanma yönetiminin örgütlenmesine yönelik olarak, borçlanmanın rasyonel bir şekilde yürütülmesi için, mesleki ve teknik bilgilerle donatılmış, politik baskılardan uzak çalışanlardan oluşan borç yönetim ofislerine ihtiyaç bulunmaktadır. Diğer taraftan kamu mali yönetiminin bütünlüğü dikkate alınarak bütçe yönetimi (Maliye Bakanlığı) ile borç yönetimi (Hazine Müsteşarlığı) yeniden birleştirilmelidir. Belirtmek gerekir ki, 4749 sayılı Kanunla, borçlanma tekniğine getirilen mali disiplin anlayışı (Demircan-Dönmez, 2007) borçlanma yönetiminin örgütlenmesinde ortaya konulamamıştır.

5.SONUÇ

Mali disiplin sağlanması ve sürdürülmesi bağlamında, kamu mali yönetim sistemini oluşturan, vergi yönetimi, harcama yönetimi, devlet malları ve özelleştirme yönetimi ile kamu borç yönetiminin analitik bir değerlendirilmesinin yapıldığı bu çalışmada, söz konusu alanlara yönelik olarak geliştirilen öneriler aşağıda sıralanmıştır:

• Vergi yönetimi alanında;

- Vergi Usul kanunları tek kanunla düzenlenmelidir.
- Mükellef hakları yasal bir temele oturtulmalıdır.
- Takdir komisyonlarının emrine yeteri kadar gelir uzmanı verilmelidir.
- Nakit hareketleri kontrol edilerek, kredi kartı kullanımının yaygınlaştırılması ve e-ticareti kavrayıcı yöntemler geliştirilmelidir.
- Vadesi gelmiş alacakların, mükellefin cari hesap gibi alacaklarından re'sen tahsiline imkan veren düzenlemeler yapılmalıdır.
- Aynı kavram ve müesseseleri içeren Gelir Vergisi ile Kurumlar Vergisi Kanunları birleştirilmeli, gelir kavramı yeniden tanımlanarak vergilendirilemeyen jübile hasılatları, şans oyunları gelirleri, hediyeler vergilendirilmelidir.
- Mütakabiliyet esasına göre uygulananlar hariç, kural olarak vergi muafiyet ve istisnaları kaldırılmalı veya daraltılmalıdır.
- Gelirin tam olarak kavranabilmesi için gelir-servet, gelir-harcama kıyaslamasına imkan veren oto kontrol müesseseleri getirilmelidir.
- Mükelleflerin eğitim, sağlık, yiyecek, giyecek ve yakacak harcamalarının tamamı gelirinden indirilmelidir.
- KDV'de ayrımcı vergileme rejimleri düzeltilmelidir. Söz gelimi vakıf üniversitesi öğrencilerinin harçlarından alınan KDV kaldırılmalıdır.
- ÖTV oranları daha makul seviyelere çekilmelidir.
- Yeterli hasılatı sağlayamadığı gibi formaliteleri de çok olan veraset ve intikal vergisi, damga vergisi BSMV ve bazı harçlar (diploma, pasaport harçları gibi) kaldırılmalı, bunların yerine finansal işlemler vergisi konulmalıdır.

• Harcama yönetimi alanında;

- Teorik olarak genel yönetim kapsamında olması gereken TOKİ, TMSF, Milli Piyango İdaresi ve Spot-Toto Teşkilatı, 5018 sayılı Kanun kapsamına alınmalıdır.
- Stratejik planlama ve performans esaslı bütçeleme, analitik sınıflandırma, çok yıllık bütçeleme gibi çağdaş tekniklere önem veren kamu mali yönetim sisteminin, bu teknikleri hayata geçirecek rasyonel bir örgütlenme modeline geçirilerek bu alandaki dağınıklık ortadan kaldırılmalıdır.
- Ülkemizin uluslar arası kuruluşlar nezdinde risk priminin düşürülmesi ve kredibilitésinin artırılması bağlamında, kamu taşınmaz mallarının kayda alınması ve bilançoda gösterilmesi sağlanmalıdır.
- Devlet muhasebesinde, bütçe raporlamasının ötesine geçilerek tahakkuk bazlı ve tüm mali işlemleri kapsayan temel mali raporlar düzenlenmelidir.
- Devlet muhasebesine ticari muhasebe tekniklerinin hakim kılınarak fayda-maliyet analizlerine imkan vermesi sağlanmalıdır.
- Devlet faaliyetlerinde raporlama anlayışına geçilmesi olumlu olmakla birlikte, bunların genel kabul görmüş rasyo analizleri ile kamunun aydınlatılması daha önemli bulunmaktadır.
- Gerek ilgili kamu idarelerince gerekse Maliye Bakanlığı ve Sayıştay'ca düzenlenen raporların değerlendirilmesi için TBMM'de özel bir ihtisas komisyonu kurulmalıdır.
- Düzenleyici ve denetleyici kuruluşlar da raporlama kapsamına alınmalıdır.

- İç denetçilerin eğitim ve oryantasyon çalışmaları süratli bir şekilde tamamlanarak denetime başlatılması, bunların üst yönetici ile organik bağının kaldırılarak bağımsız bir otoriteye bağlanması sağlanmalıdır.
- Dış denetim organı olarak görev yapan Sayıştay'ın kurumsal kapasitesi artırılarak denetçiliğe, mühendislik, mimarlık ve çevre gibi alanlardan da alım yapılmalıdır.

- **Devlet malları ve özelleştirme yönetimi alanında;**

- Devlet mallarının yönetimi için genel bir kanun çıkarılarak bu alandaki örgütsel dağınıklık giderilmelidir.
- Devlet mallarının kayda alınması için öncelikle bunların envanter ve değerlendirme işlemleri tamamlanmalıdır.
- Devlet mallarının geleneksel değerlendirme yöntemleri yanında, gayrimenkul yatırım ortaklığı, yap-işlet-devret modeli, finansal kiralama, işletme hakkı devri, gelir ortaklığı senedi ihracı, kira sertifikası (sukuk-u icara) ihracı gibi alternatif yöntemlerle değerlendirilmesi için yasal düzenlemeler yapılmalıdır.
- Özelleştirme stratejisi ve takvimi belirlenerek özelleştirilecek kuruluşların ve özelleştirmede uygulanacak politikaların kamuoyuna iyi anlatılması sağlanmalıdır.
- Gerek 233 sayılı KHK'de gerekse 3046 sayılı Kanunda değişiklik yapılarak İDT ve KİK ayrımı rasyonel esaslara göre yapılmalıdır.
- Özelleştirme sadece, personelin işten çıkma tazminatı ve kuruluşun borcu için yapılmamalı, kamu finansmanı boyutu da dikkate alınarak yapılmalıdır.

- **Kamu borç yönetimi alanında;**

- Borç yönetiminde 4749 sayılı Kanunla mali disiplin sağlamaya yönelik önemli sınırlamalar getirilmekle birlikte, borç yönetim tekniğinde risk tanımlarının doğru yapılması ve risk derecelerinin tespiti de önemli sayılmaktadır. Bu sayede fayda-maliyet analizleri yapılabilir.
- Borçlanma yönetiminin örgütlenmesinde de sorun bulunmaktadır. Kamu mali yönetimin örgütsel şemasında bir tarafta Maliye Bakanlığının (Bütçe ve Devlet Malları İdaresi olarak) bir tarafta da Hazine Müsteşarlığının (Nakit ve Borç İdaresi olarak) yer alması bu alanda eşgüdüm sorunları ortaya çıkardığından, bu alandaki dağınıklık giderilmelidir.

KAYNAKÇA

- Akalm, Güneri (2003). *KİTLER ve Özelleştirilmeleri*, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Aktan, Coşkun Can vd (2010). *Mali kurallar, Maliye Politikası Yönetiminde Yeni Bir Eğilim: Vergi, Harcama, Borçlanma Üzerine Sınırlamalar*, Maliye Bakanlığı SGB Yayını, Ankara.
- Akyel, Recai - Söyler, İlhami (2010). “*Yönetimin Kontrol Fonksiyonu Bağlamında Kamu Harcamalarının Kontrolü, Eleştirel ve Normatif Bir Yaklaşım*”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 258, Mart, s.7-20.
- Çavuş, Mehmet (2006). “*Mali Disiplin Uygulamalarının Bütçe Açıkları Üzerindeki Etkileri*”, E-Yaklaşım Dergisi, Sayı:37, Ağustos, s.26-43.
- Çelik, Arslan - Dede, Gökhan (2008). “*Vergi Muafiyet ve İstisnalarının Sınırı, Bu konuda Çıkan Sorunlar ve Bir Çözüm Önerisi*”, Vergi Raporu Dergisi, Sayı: 104, Mayıs, s.7-12.
- Çolak, Mustafa (2010). “*Mali Kural ve Vergi Gelirlerine Etkisi*”, Yaklaşım Dergisi, Sayı: 208, Nisan, s.48-52.
- Demircan, Esra S.- Dönmez, Canan Ö.(2007). “*Türkiye’de Mali Disiplin sağlanmasında İç Borçlanma Politikasının Yeniden Yapılandırılması*”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 306, Şubat, s.1-13.
- Erüz, Erkan (2005). “*Orta Vadeli Bütçe Sistemine Geçerken Vergi Politikamız*”, Vergi Dünyası Dergisi Sayı: 289, Eylül, s.58-62.
- Günay, Ayşe (2007). “*Mali Disiplin Sağlanmasında Anayasal Denk Bütçe Yaklaşımı ve Türkiye’de Uygulanabilirliği*”, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayını, No: 2007/375, Ankara.
- Günaydın, İhsan - Eser, Levent. Y.(2009).“*Maliye Politikasında Yeni Trend, Mali Kurallar*, Maliye Dergisi, Sayı: 156, Ocak-Haziran, s.51-65.
- Kesik, Ahmet (2006). “*Bütçe Sistemi ve Mali Disiplin*” Yaklaşım Dergisi, Sayı: 159, Mart, s.32-37.
- Kızılkaya, Eyüp-Adanır, Mahir (2010). “*Kamu Mali İstatistikleri ve Rasyo Analizi*”, Güncel Mevzuat Dergisi, Sayı:56, Ağustos, s.41-48.
- MÜSİAD (2007). *Maliye Politikası Reformu*, Müstakil Sanayici ve İşadamları Derneği Yayını, İstanbul.
- Özbilen, Şevki(2009). “*Türkiye’de İktisadi Krizin Temel Nedenleri ve Bir Mali Sistem Önerisi*”, www.ekontürk.org.tr. Erişim tarihi: 5 Eylül.
- Polat, Necip (2003). “*Saydamlık, Hesap Verme Sorumluluğu ve Denetimin Etkinliği*, Sayıştay Dergisi, Sayı: 49, Nisan-Haziran, s.65-80.
- Serdar, Ali (1998). “*Gelir Vergisinde Değer Kazançları, Tasarruf ve Harcama Esasında Vergileme*” Sayıştay Dergisi, Sayı: 30, Temmuz-Eylül, s.17-64.
- Söyler (1), İlhami (2009). “*Mali Disiplin Sağlanmasında Yeni Bir Umud: Mali Kural*”, Güncel Mevzuat Dergisi, Sayı: 47, Kasım, s.33-35.
- Söyler (2), İlhami (2010). “*Mali Kural Sihirli Bir Değnek mi?* Güncel Mevzuat Dergisi, Sayı: 50, Şubat, s.49-50.
- Söyler (3), İlhami (2007). “*Bütçe Kanunlarının Özellikleri*” ,Vergi Raporu Dergisi, Sayı: 89, Şubat, s.11-16.
- Söyler (4) İlhami (2007), “*Ülkemizde Bitmeyen Senfoni! Vergi Reformu*”, Mali Kılavuz Dergisi, Sayı: 38, Ekim-Aralık, s.174-180.
- Söyler (5), İlhami (2006).“*Kamu Mali Yönetim Sisteminin Bütçe Teknik ve Süreçlerindeki Değişiklikler ve Yenilikler Açısından Değerlendirilmesi*”, Dumlupınar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Dergisi, Sayı: 16, Aralık, s.283-299.
- Söyler (6), İlhami (2006). “*Kamu Mali Yönetim Sisteminin Muhasebe Tekniği ve Süreçlerindeki Değişiklikler ve Yenilikler Açısından Değerlendirilmesi*”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 218, Kasım, s.41-55.

- Söyler (7), İlhami (2005). “Devlet Mallarının Kamu Finansmanı Açısından Değerlendirilmesi”, Maliye Bakanlığı, APK Kurulu Yayını, No: 2005/368, Ankara.
- Söyler (8), İlhami (2007), “Kamu Borç Yönetiminde Etkinlik” Mali Pusula Dergisi, Sayı: 31, Temmuz, s.36-42.
- Şevik, Ebru (2008). “Mali Kurallar”, Bütçe Dünyası Dergisi, 2008, Kış, s.50-59.
- Tanzi, Vito-Prakash, Tej (2006). “Kamusal Kıymetlerin Yanlış Kullanımı ve Devletin Maliyeti”, www.canaktan.org.politika/ant. Erişim Tarihi: 3 Ocak.
- Tosun, Ertan (2007), “Kamu Mali Yönetimi”, DEBUD Yayını, Ankara.
- Turan, Bülent (2012). “Mali Kural Uygulamalarının Kamu Bütçelerine Etkisi”, Mali Kılavuz Dergisi, Sayı:57, Temmuz-Eylül, s.44-62.
- Turan, Taner (2011). “Maliye Politikası ve Ekonomik Şoklar: Türkiye Örneği”, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayını, No: 2011/416, Ankara.
- Yavuz, Ahmet (2007). “Vergi Kalem”, Yorum Köşesi, Zaman Gazetesi, 8 Ekim.